

# *METHODE UVA : QUELLES REALITES ?*

Valérie BUFFET, Jean FIEVEZ et Dimitar STAYKOV

## *Résumé*

*Cette publication s'applique à montrer que la Méthode UVA : est une évolution de la Méthode GP en identifiant les similitudes et les différences ; elle n'est pas une méthode de répartition comptable en montrant qu'elle repose sur le choix d'une unité de mesure et une démarche d'analyse qui lui est propre ; développe le concept de « coût du service client » et donne une vision différente en gestion*

## *Mots clés :*

*UVA, GP, Coût Client, Courbe de Rentabilité*

## *Abstract : UVA Method, what realities ?*

*This publication aims to show that the UVA Method is not identical to the GP method by indicating the differences and the similarities between the two. It will also show that the UVA method is not an accounting method of repartition and that it is built on the choice of one measuring unit and one specific analysis approach. The UVA Method develops the concept of "cost of client service" and gives a different vision of management.*

## *Key words :*

*UVA, GP, Client Cost, Profitability Curve*

Valérie BUFFET, Professeur section DECF, Lycée "Sidoine Apollinaire", Clermont – Ferrand

Contact : Tél. 0473267808, E-mail : val.buffetlaposte.net

Jean FIEVEZ, Directeur Associé LIA Conseil, Président de l'Association UVA,

Contact : 10 rue Henri Regnault 92400 Courbevoie Tél. 0140900535, E-mail :

lia2@wanadoo.fr

Dimitar STAYKOV, Doctorant en Sciences de Gestion, CREFIGE, Paris Dauphine

Contact : Tél. 0145573217, E-mail : dstaykov2@yahoo.com

# *METHODE UVA : QUELLES REALITES ?*

## *Résumé*

*Cette publication s'applique à montrer que la Méthode UVA : est une évolution de la Méthode GP en identifiant les similitudes et les différences ; elle n'est pas une méthode de répartition comptable en montrant qu'elle repose sur le choix d'une unité de mesure et une démarche d'analyse qui lui est propre ; développe le concept de « coût du service client » et donne une vision différente en gestion*

## *Mots clés :*

*UVA, GP, Coût Client, Courbe de Rentabilité*

## *Abstract : UVA Method, what realities ?*

*This publication aims to show that the UVA Method is not identical to the GP method by indicating the differences and the similarities between the two. It will also show that the UVA method is not an accounting method of repartition and that it is built on the choice of one measuring unit and one specific analysis approach. The UVA Method develops the concept of "cost of client service" and gives a different vision of management.*

## *Key words :*

*UVA, GP, Client Cost, Profitability Curve*

La méthode UVA a fait l'objet ces dernières années de différentes publications : un livre, des articles dans des revues professionnelles ainsi que dans Comptabilité Contrôle Audit dont le lecteur trouvera la liste dans la bibliographie.

A la lecture de certains textes, les enseignants et chercheurs dans le domaine du contrôle de gestion peuvent se demander quelle réalité se cache derrière la méthode UVA compte tenu de la grande divergence des opinions émises.

Notre objectif est d'apporter des explications précises afin de dissiper certains malentendus.

Dans une première partie nous montrerons qu'il ne faut pas faire d'amalgame entre les méthodes GP et UVA, la méthode U.V.A. étant une évolution de la méthode G.P. Dans une seconde partie nous verrons que la Méthode UVA affecte des ressources à des postes sans tenir compte d'une répartition comptable de charges. Dans une troisième partie nous examinerons les innovations apportées.

## **1. LA METHODE UVA EST UNE ÉVOLUTION DE LA METHODE GP**

Il est certain que la méthode UVA est l'héritière de la méthode GP, pour s'en persuader il suffit de faire une lecture parallèle des deux livres :

- « Prix de revient et contrôle de Gestion par la Méthode GP » par Georges PERRIN avec la collaboration de Suzanne PERRIN (1963) ;
- « La méthode UVA, du contrôle de gestion à la maîtrise du profit : une approche nouvelle en gestion » par Jean FIEVEZ<sup>1</sup>, Jean Paul KIEFFER et Robert ZAYA (1999).

Il ressort de cette lecture comparative qu'il existe entre les deux méthodes des points communs et des différences.

### **1.1. Les points communs**

#### ***1.1.1. Création d'une unité de mesure***

Plusieurs méthodes comme le montrent LEVANT et de LA VILLARMOIS (2001) reposent sur l'idée de créer un référentiel hors monnaie.

Pour sa part Georges PERRIN a énoncé le principe de l'Unification de la mesure de la production<sup>2</sup>.

Il a défini l'Unité d'effort de production comme l'effort de production nécessaire pour fabriquer un article de base soit 1 GP, lequel article de base, réel ou imaginaire, comprend un certain nombre d'opérations de travail bien déterminées et est choisi comme le plus représentatif de l'activité d'une usine (chapitre 36, Terminologie et esprit GP, p. 182).

Le chapitre 6 de la « Méthode UVA » intitulé « Pour l'introduction d'une véritable unité de mesure dans la gestion de l'entreprise » montre les avantages qu'il y a à créer une unité de mesure.

La méthode UVA définit (chapitre 9 : Création et utilisation de l'unité de valeur ajoutée, p. 175) l'Unité de Valeur Ajoutée :

- dans une entreprise industrielle, l'UVA correspond à la consommation des ressources nécessaires à la fabrication d'un article choisi comme étant représentatif des productions de l'entreprise.

- dans une société de services, l’UVA correspond à la consommation des ressources nécessaires à la réalisation d’un processus choisi comme étant représentatif des processus réalisés dans la Société.

Les deux méthodes utilisent donc une unité de mesure représentative de l’activité de l’entreprise.

### ***1.1.2. Notion de Frais Imputables et Principe des Stratifications***

Georges PERRIN définit les Frais Imputables comme tous les postes de frais pour lesquels il est possible de fixer des lois particulières pour leur répartition entre les opérations de travail et les objets fabriqués (p. 24) et énonce le Principe des Stratifications : « Le degré d’exactitude d’un Prix de Revient s’accroît avec chaque poste de frais ou charge (stratification) pris en considération comme Frais Imputable. Ce degré d’exactitude est essentiellement dépendant du degré de différenciation de chaque nouvelle stratification par rapport aux précédentes, opération par opération, et il n’est que faiblement dépendant du volume de chaque stratification nouvelle » (p. 37). Toute la 3<sup>ème</sup> partie de son livre est consacrée à la description des Frais Imputables.

La méthode UVA reprend ces deux points lorsqu’elle définit le taux d’un poste UVA comme sa consommation de ressources par unité d’œuvre ou comme la somme des charges imputables à son unité d’œuvre (p. 168).

La méthode UVA ne se différencie pas de la méthode GP et utilise la notion de Frais Imputables et le Principe des Stratifications.

### ***1.1.3. La mesure du nombre d’Unités produites***

Georges PERRIN explique au niveau de la Théorie de la Méthode GP comment doit se faire le comptage des GP (chapitre 10, p. 47). Ensuite au niveau des Applications de la Méthode GP il montre, dans le mode général d’application puis dans des exemples d’applications, quel est le cheminement qui aboutira au calcul du nombre de GP produits.

Il s’agit de comptabiliser les quantités fabriquées de chaque produit et de les multiplier par l’équivalent GP du produit, ainsi en partant des fabrications d’une période on peut obtenir la production totale de GP de cette période.

Pour la méthode UVA, la mesure de la production de valeur ajoutée exprimée en UVA a deux composantes (pp. 184 à 186) : les UVA liées aux produits fabriqués et les UVA liées aux services – client. Les premières suivent la même logique de comptabilisation que pour la méthode GP, quant aux UVA « Client », elles sont comptabilisées à partir des factures établies, « document qui synthétise l’ensemble des actions qui ont été nécessaires à l’accomplissement d’une vente » (p.186). Et donc à partir des équivalent des processus commerciaux, administratifs et logistiques ayant amené à l’établissement de la facture.

Les deux méthodes permettent d’exprimer la production totale de l’entreprise en nombre de GP qui est une Unité d’effort de production ou en nombre d’UVA qui est une Unité de Valeur Ajoutée.

### ***1.1.4. Le calcul du coût de l’unité***

Georges PERRIN définit le Prix de Revient du GP comme le quotient des Frais et Charges de l’entreprise par le nombre de GP produits au cours de la même période (p. 51). Il précise (p. 56) que les frais et charges sont ceux qui concourent à la transformation de la matière à l’exclusion :

- des matières premières, dont les coûts sont établis suivant les moyens habituels et sont incorporés de façon séparée aux Prix de Revient de transformation des articles fabriqués.
- Des frais proportionnels au chiffre d'affaires (taxes, commissions) qui sont rajoutés au Prix de Revient total.

Le Prix de Revient du GP est calculé mensuellement, mais Georges PERRIN spécifie que le Prix de Revient commercial doit être le prix moyen pondéré des 6 ou 12 derniers mois en cours (p. 102).

Le coût de l'UVA (p. 186) est calculé sur 12 mois glissants suivant la formule :

$$\text{Coût}_{UVA} = \frac{C - (A + D)}{P}$$

avec :

C = le montant des charges de la comptabilité générale

A = le montant des achats incorporables aux produits

D = le montant des dépenses spécifiques « client »

P = le nombre d'UVA produites

Nous venons d'examiner les quelques points communs entre les méthodes GP et UVA, nous allons maintenant regarder quelles sont les différences.

## **1.2. Des objectifs différents**

Pour la méthode GP il s'agit d'analyser la rentabilité des produits à partir du calcul de leur coût de revient et de la rentabilité par GP (cycle de fonctionnement GP, p. 148), alors que pour la méthode UVA, l'essentiel est de déterminer le résultat par vente (p. 155).

### ***1.2.1. Différence dans le périmètre d'analyse de l'entreprise***

La méthode GP est uniquement orientée vers l'analyse fine des activités de production. Cela peut se comprendre car à l'époque où elle a été développée entre 1953, énoncé de l'Unification de la mesure de la production et 1963, publication du livre « La Méthode GP », la structure des entreprises était très différente de ce qu'elle est maintenant. Les fonctions commerciale, R et D, qualité, marketing, informatique, etc ..., n'existaient pas pour certaines ou étaient beaucoup moins importantes pour d'autres.

La méthode UVA repose sur une analyse fine de tous les processus productifs de valeur (chapitre 5, p. 87) avec les processus liés aux produits, mais aussi les processus liés aux clients. Cette analyse de tous les processus de l'entreprise permet de concevoir « le calcul du résultat par vente » (p. 101). Il faut voir là un objectif nouveau pour la gestion qui est de savoir si une transaction entre l'entreprise et son client se traduira par un bénéfice ou une perte.

Une transaction peut être définie comme la somme de toutes les actions qui aboutissent à la livraison de produits à un client se soldant par une facture et un encaissement. La transaction doit être considérée comme le « processus transversal élémentaire » de l'entreprise.

Une transaction consomme tous les processus liés aux produits depuis leur développement jusqu'à leur stockage, ainsi que tous les processus liés au client (processus commercial), à sa commande (processus administratif), à sa livraison (processus logistique).

### ***1.2.2. Différence entre Opération GP et Poste UVA***

G. PERRIN (p. 43) écrit : « Chaque opération de travail ayant reçu sa constante horaire en G.P., il devient facile de calculer le nombre de G.P. à la fabrication de chaque article, si les temps de travail à chaque opération sont connus ». Et aussi « ... le coût du travail effectué est égal au coût horaire de l'opération multiplié par ledit temps passé. »

Il y a donc une confusion entre l'action et les moyens pour réaliser cette action. Les moyens étant représentés par l'opération GP qui a sa constante horaire et l'action – le temps passé à utiliser ces moyens. Or le terme « opération » dans le langage courant désigne une dynamique, une action. Pour donner un exemple, prenons une opération GP appelée « Chargement camion » qui désigne un ensemble homogène de ressources – un chariot élévateur et un conducteur du chariot. Avec ce chariot élévateur nous pouvons réaliser plusieurs actions : charger une palette, charger un camion entier, décharger une palette, déplacer une palette ... on peut donc faire un déchargement avec l'opération « Chargement Camion ». C'est un contresens.

Dans la méthode UVA par contre il y a une distinction entre les moyens (ou configuration de ressources) que sont les Postes UVA et l'utilisation de ces moyens que sont les opérations et les gammes opératoires (ou processus). Une opération se définit comme l'utilisation d'un poste UVA dans un temps donné (sous l'hypothèse que l'unité d'œuvre du poste est l'heure). Ainsi peut-on faire des opérations différentes avec les mêmes moyens (charger et décharger en utilisant un chariot élévateur). Et les auteurs de la Méthode UVA définissent la gamme opératoire comme « une suite d'opérations, effectuées en un temps donné, sur des postes UVA » (p. 180).

En conclusion, il n'y pas de différence conceptuelle entre l'opération GP et le poste UVA : les deux sont des ensembles homogènes de ressources. Par contre il y a une différence cognitive dans la mise en œuvre pratique lors de la description des modes opératoires et processus et par la même le calcul des équivalents UVA des produits ou services.

### ***1.2.3. Différence dans le calcul des coûts***

Il est tout à fait exact de dire que la méthode GP est une méthode de coût complet en spécifiant bien que l'on calcule le prix de revient des articles à partir du calcul du coût de l'unité GP. Seuls les produits ont été analysés, alors que toutes les charges de l'entreprise sont prises en compte. Il y a donc une répartition arbitraire de toutes les charges non liées à la production.

En ce qui concerne la Méthode UVA l'objectif est de calculer le résultat par vente.

Pour y parvenir l'on procède à une imputation directe de tous les processus qu'elle a consommés, qu'ils soient liés aux produits livrés, mais aussi au client, à sa commande et à sa livraison (voir § 1.2.1). L'on mesure ainsi pour chaque vente le nombre exact d'UVA qu'elle a consommées.

Seuls les processus liés à la gestion de l'entreprise ne peuvent pas être imputés directement sur les transactions, mais ils représentent généralement 5 à 7% des charges de l'entreprise.

Le coût de l'unité UVA est un coût complet puisque l'on prend en compte toutes les charges de l'entreprise alors que l'on considère uniquement les UVA produites qui ne comprennent pas la valorisation des processus liés à la gestion de l'entreprise.

Dans la Méthode UVA il n'y a une répartition arbitraire que des 5 à 7% des charges qui sont liées à la gestion, ce qui permet de dire que, à très peu de chose près, la méthode calcule un « coût direct par transaction ».

Il serait possible de calculer le coût de l'UVA en excluant les charges liées à la gestion de l'entreprise auquel cas le coût de l'UVA serait un coût direct. Le choix de calculer un coût complet équivaut à répartir les frais de gestion au prorata de la valeur ajoutée de chaque vente ce qui expérimentalement n'a jamais posé de problème.

#### ***1.2.4. Différence dans l'exploitation***

C'est au niveau de l'exploitation de chacune des deux méthodes qu'il y a le plus de différences.

Georges PERRIN explique dans la 5<sup>ème</sup> partie de son livre, « Possibilités de la Méthode GP », ce que l'on peut attendre d'elle en matière de gestion, de contrôle des coûts de production, de contrôle budgétaire et, du point de vue commercial, de l'analyse de la rentabilité des articles fabriqués.

Certes, le suivi du nombre de GP produits dans le mois, le Prix de Revient du GP du mois et le Prix de Vente mensuel du GP sont des synthèses intéressantes qui sont conservées dans la Méthode UVA.

Cependant l'exploitation de la méthode UVA apporte toute une série d'innovations :

- décomposition de la structure des coûts par transaction
- identification des ventes déficitaires et hémorragiques
- recherche des causes de perte
- tracé des courbes de rentabilité (globale, par client, par marché, par produits, etc. ...)

Nous détaillerons ces innovations dans la 3<sup>e</sup> partie.

## **2. LA METHODE UVA N'EST PAS UNE METHODE DE REPARTITION COMPTABLE**

Les articles, les chapitres de livres, les études de cas qui ne sont pas favorables à la méthode UVA ont tous des auteurs qui commettent une erreur fondamentale qui consiste à croire que dans la méthode UVA on commence par répartir, imputer ou ventiler les charges sur les Postes UVA et que l'on obtient ainsi un coût de l'unité d'œuvre du poste.

La réalité est très différente.

A partir du moment où il est dit que la méthode UVA repose sur l'utilisation d'une Unité de mesure pour gérer l'entreprise, la question initiale qui se pose est d'exprimer toute l'activité de l'entreprise dans cette unité de mesure. Dans la pratique il s'agit de calculer l'indice des Postes UVA à partir desquels on calculera les équivalents UVA des processus, des produits et des services.

Pour éviter des erreurs d'interprétation sur les termes nous pouvons reprendre les définitions données par Michel GERVAIS (2003) :

#### **Unité de Valeur Ajoutée :**

C'est la consommation des ressources nécessaires à la réalisation d'un processus ou d'un produit choisi comme étant représentatif des processus réalisés par l'entreprise.

### Poste UVA

Il s'agit d'un ensemble productif composé de machines et d'hommes fonctionnant dans des conditions technico-économiques particulières, avec une consommation précise de ressources et pour une utilisation bien définie.

### Taux d'un poste (en €)

C'est sa consommation de ressources directes par unité d'œuvre **à la date d'analyse**. Les consommations de ressources (charges) accumulées sur un poste UVA sont généralement les suivantes : main-d'œuvre directe, main-d'œuvre indirecte, matières consommables, entretien, outillage, amortissements techniques, frais liés à la surface du poste UVA, frais liés au matériel composant le poste UVA. Cette valorisation est déterminée dans des conditions habituelles d'exploitation (activité, rendement).

### Taux de base

C'est la consommation de ressources de l'UVA **à la date d'analyse**. Si l'UVA correspond à un produit, c'est la somme des consommations d'unités d'œuvre à chaque poste (définies par la gamme opératoire du produit) multipliés par le taux de chacun de ces postes.

### Indice UVA du poste :

L'indice du poste est le taux du poste divisé par le taux de base.

### Équivalent en UVA d'un processus ou d'un produit :

Nous pouvons mesurer en UVA, la consommation de ressources d'un produit (ou d'un processus de transformation) en multipliant les consommations d'unités d'œuvre de ce produit sur chaque poste par l'indice de chaque poste. Ainsi toute une production diversifiée sera évaluée par référence à la production d'un produit de base représentatif.

Toutes ces définitions sont parfaitement claires.

Nous pouvons illustrer la méthodologie de construction de la Méthode UVA dans une entreprise, nous présentons en annexe des exemples<sup>3</sup> d'analyse.

Lors de cette construction l'on parle d'unité (l'UVA), de postes UVA, de taux des postes et de l'UVA, des indices des postes UVA, des équivalents UVA des processus et des produits.

A aucun moment, lors de la construction de la méthode UVA, il n'est question de coût et cette distinction terminologique est fondamentale car, non respectée, il s'en suivra une incompréhension totale de la démarche UVA.

Le calcul des coûts, dans la méthode UVA, n'intervient que dans l'exploitation de la méthode qui comprend :

- la mesure de la production de valeur ajoutée exprimée en UVA
- le calcul du coût de l'UVA
- le calcul du coût des produits, des clients et des ventes
- le calcul du résultat par vente
- le tracé des courbes de rentabilité

Ces étapes successives de l'utilisation de la méthode UVA sont décrites dans le livre « La Méthode UVA » (p. 184 à 194).



Il est capital, pour comprendre la méthode UVA, de bien distinguer la Construction où le but est de comparer les postes, les processus, les produits à une unité de référence et où toutes les valeurs sont exprimées en UVA (le calcul des Taux ne servant qu'à calculer des rapports) et l'Exploitation où un raccordement avec les charges de la comptabilité générale permet de calculer des coûts.

Si nous voulons être fidèle à l'esprit de la méthode UVA il faut dire que nous procédons initialement à une analyse technico-économique des ressources consommées par l'entreprise, suivant une démarche spécifique ayant pour but de hiérarchiser les postes, les processus, les produits en calculant leur valeur exprimée par rapport à une unité de mesure, ce qui consiste à déterminer une valeur standard en UVA.

Tous les calculs dans la Méthode UVA reposent sur la détermination de la valeur des postes et des processus.

Chaque poste UVA est défini minutieusement et, par construction, il est homogène, il est standardisé. Si l'un de ses composants change d'une façon significative, il devient un nouveau poste UVA. Prenons quelques exemples :

- un centre d'usinage peut générer 3 postes UVA selon qu'il travaille en une, deux ou trois équipes, car les frais à la surface, les frais à la valeur, les amortissements techniques et les coûts salariaux sont différents dans les trois cas.
- une ligne de conditionnement représente des postes UVA différents lorsque l'effectif changera en fonction du produit.

Chaque processus est une suite d'opérations réalisées sur des postes UVA avec une consommation précise d'unités d'œuvre.

Donc chaque poste UVA, chaque processus étant parfaitement défini sont des standards. Mais standard ne veut pas dire figé, un standard correspond à une définition et si la définition change, le standard change.

Un autre aspect de la démarche d'analyse de la méthode UVA la distingue des comptabilités de gestion classiques.

Dans une comptabilité de gestion nous procédons à un **découpage** de la totalité en morceaux : la totalité de l'entreprise est découpée en sections ou centres d'analyse ou activités, de la même façon la totalité des charges par nature de la comptabilité est déversée ou répartie sur chacune des parties du découpage. Cette approche peut être désignée comme « répartition comptable ». C'est une approche « top - down ».

Avec la Méthode UVA nous procédons à une **recomposition** : elle va identifier tout ce qui a contribué à réaliser chacune des transactions entre l'entreprise et ses clients, et c'est ensuite qu'elle va recomposer la quasi-totalité des ressources de l'entreprise en faisant le total des transactions. Seules les ressources relatives aux processus de gestion n'y sont pas imputées directement, mais se retrouvent dans le coût de chaque transaction par le biais du coût de l'UVA. C'est une approche « bottom-up ».

Pour clore cette seconde partie nous devons apporter quelques explications relatives aux indices des Postes UVA.

Dans le livre « La Méthode UVA » (chapitre 13) il est fait référence aux principes des « constantes occultes » de Georges PERRIN.

L'énoncé de ces principes est fait par Georges PERRIN au chapitre 7 de son livre ; il y spécifie que la limite de validité du principe des constantes occultes n'entre en jeu que fort

rarement (p. 35) et justifie que la révision des constantes d'une usine tous les cinq à six ans offre, par expérience, un large coefficient de sécurité.

Il faut remarquer que la méthode UVA calcule le rapport entre le Taux des postes et le Taux de base pour en déduire l'Indice des postes. La méthode UVA est fondée sur des rapports, qui sont sensiblement stables mais pas constants au sens strict du mot. Au contraire il est précisé dans le paragraphe « La maintenance de la méthode UVA » (p. 209) qu'il faut « tenir à jour les Indices des Postes UVA » et que, « en principe, les indices des postes UVA doivent être recalculés à chaque fois que l'on change l'organisation dans un atelier ou un service. »

G. Perrin a étudié les conditions de « constance » des rapports (p. 34) : étude qui reste valable aujourd'hui. Une étude récente<sup>4</sup>, qui reprend les calculs de Georges Perrin et les enrichit, conclut que la stabilité est remise en cause dans les cas où une ressource entre en proportions très différentes dans les postes UVA et subit une variation importante de son coût. Donc il faut ces deux conditions réunies pour réduire la fiabilité des indices des postes UVA, nécessitant par ce fait de recalculer ces indices.

Dans la pratique l'on constate que les entreprises utilisatrices de la méthode UVA ne se préoccupent que très peu de la variation des indices des postes UVA entre deux révisions soit 4 à 5 ans.

### **3. LES INNOVATIONS DE LA METHODE UVA**

La méthode UVA développe des concepts et des outils nouveaux.

Il faut commencer par expliquer ce que l'on entend par VALEUR dans la méthode UVA.

Les charges d'exploitation d'une entreprise qui vend des produits et des services à ses clients sont constituées :

- des achats de matières, pièces, sous-ensembles, ensembles et travaux de sous-traitance à des fournisseurs extérieurs, dont les transporteurs à qui l'on sous-traite les livraisons ;
- de toutes les autres charges avec le personnel, les charges sociales, les amortissements, les taxes, l'outillage, les charges d'entretien, les frais financiers, ..., c'est-à-dire de toutes les charges aboutissant au calcul du résultat courant d'exploitation.

Dans la méthode UVA, toutes ces dernières charges sont considérées comme de la VALEUR qui est AJOUTEE aux « Matières » pour aboutir à la vente des produits aux clients.

La méthode UVA considère cette valeur ajoutée comme l'indicateur économique qui traduit le mieux la richesse produite par l'entreprise.

Les bases conceptuelles et les principes directeurs de la méthode UVA sont exposés dans la deuxième partie du livre « La méthode UVA » (pp. 85 à 152). En voici la synthèse :

- Faire une analyse précise de tous les processus de l'entreprise ;
- Considérer l'entreprise comme un réseau de processus ;
- Substituer le résultat par vente au calcul de la marge par produit ;
- Tracer des courbes pour étudier la rentabilité des ventes ;
- Développer une stratégie d'amélioration du profit ;

Ces principes directeurs de la méthode UVA reposent sur :

- L'utilisation d'une unité de mesure de la valeur ajoutée ;
- La mesure de la production exprimée en unités ;
- Le calcul du coût de l'UVA sur 12 mois glissants ;
- Le calcul pour chaque vente de tous les coûts imputables au client qu'ils soient commerciaux, administratifs ou logistiques et que l'on peut baptiser « coût du service client », en plus de tous les coûts imputables aux produits ;

Parmi ces concepts et principes quelles sont les véritables nouveautés dans le domaine de la gestion ? Qu'est-ce qui ne fait pas partie de ce qui est enseigné dans les écoles et universités, ni de ce qui est pratiqué dans les entreprises ?

### 3.1. Le coût du service client

La méthode ABC a montré que les produits n'étaient pas les seuls à générer des coûts et qu'il y avait d'autres « objets de coûts ».

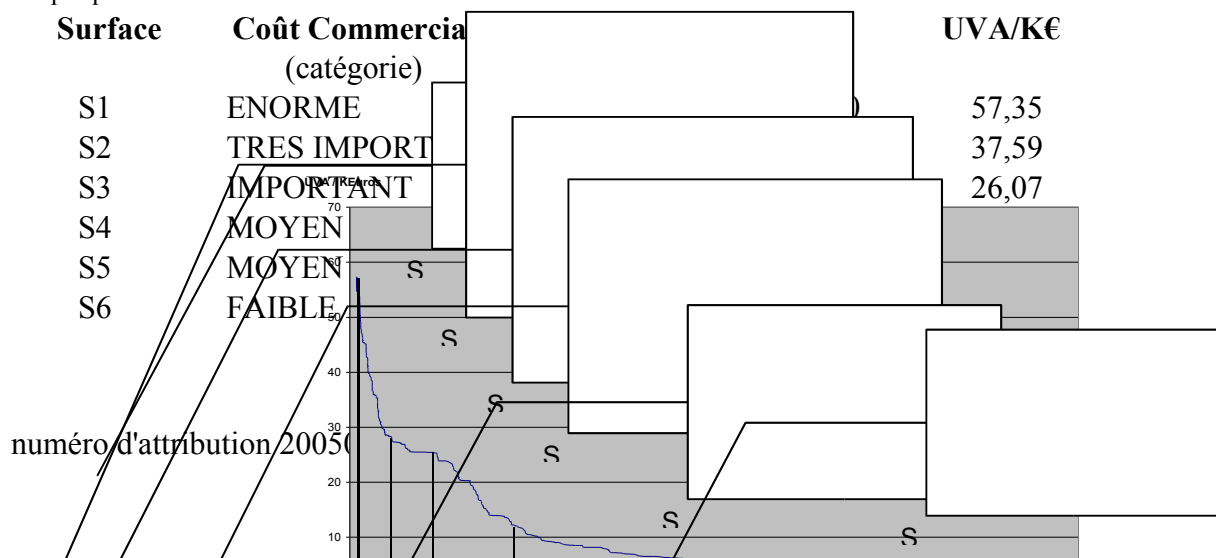
L'originalité de la méthode UVA est de dire que ces objets de coûts peuvent être regroupés par produit, mais aussi, comme le souligne H. BOUQUIN (2004), par l'ensemble constitué d'un client, d'une commande, d'une livraison et d'une facture. En plus du coût des produits livrés au client, celui-ci consomme des processus commerciaux, administratifs, logistiques dont la somme des coûts est appelée « coût du service client ». Le coût du produit et le coût du service client sont totalement indépendants l'un de l'autre et il suffit de regarder des cas concrets pour se rendre compte de la très grande importance de l'analyse du coût du service client sur la réalité de la rentabilité de chaque vente (tableau 5.1 p. 93 de « La méthode UVA »).

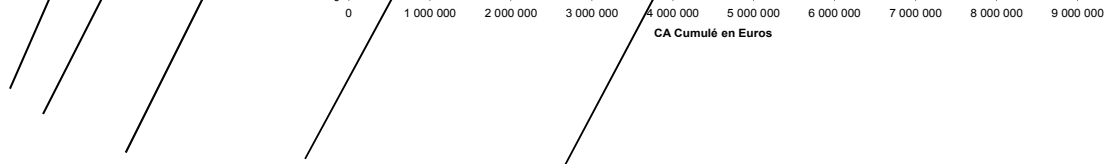
C'est au niveau de l'analyse du coût du service client et de ses composantes que le dirigeant et le gestionnaire de l'entreprise font des découvertes étonnantes. Prenons l'exemple réel d'une PMI de 66 personnes qui réalise un peu plus de 8 M€ de chiffre d'affaires avec 600 clients ; elle élabore, fabrique et commercialise des produits liquides de traitement de surface destinés à l'industrie des transports dans le monde entier. Elle vend 500 références. Les fonctions marketing, commercial et administration des ventes représentent 14 personnes soit plus de 20 % de l'effectif ; on les regroupe sous l'appellation « coût commercial ».

Une analyse très fine des processus réalisés par ces 14 personnes a permis de calculer le nombre d'UVA commerciales consommées par chaque client.

Un client consomme Y UVA commerciales et réalise un chiffre d'affaires de X euros. L'on en déduit pour chaque client un ratio  $R = (Y/X) \times 1000$  qui est le nombre d'UVA commerciales pour 1000 euros de chiffre d'affaires. Voici une courbe avec en abscisse le chiffre d'affaires et en ordonnée les UVA/K€ pour chaque client.

Graphique 1 : coût client en fonction du chiffre d'affaires





**TOTAL** **8 439 000** **100 Moyenne : 10,53**

La courbe et le tableau montrent que par rapport à la moyenne de 10,53 UVA/K€ certains clients qui réalisent 43,2% et 32,8% du chiffre d'affaires ont un coût commercial faible ou inférieur à la moyenne, alors que d'autres qui réalisent 1% et 5,1% du chiffre d'affaires ont un coût commercial énorme ou très important.

En poussant plus loin son analyse le dirigeant constatera que 1% de son chiffre d'affaires est constitué de 140 clients sur un total de 600. Est-ce bien raisonnable d'y consacrer autant d'énergie ?

Ce type de courbe très dispersée se retrouve lorsque l'on analyse les coûts administratifs et logistiques mais aussi pour la R et D, l'ordonnancement - lancement, les approvisionnements, etc. ...

Cet exemple montre l'importance très grande d'une analyse fine sur la vision de l'entreprise.

### **L'analyse du coût des services client est une nouveauté.**

#### **3.2. L'analyse de la rentabilité des ventes.**

Il s'agit là d'un changement radical car **l'objet de coût** défini par la méthode UVA est « la vente » et non pas uniquement « le produit ».

La vente, également appelée transaction, correspond à la finalité de chaque entreprise qui ne peut vivre que si elle a des clients qui lui passent des commandes.

Chaque vente correspond à un ensemble :

Produits + Client + Commande + Livraison + Facturation

qui est un « processus transversal élémentaire » pour l'entreprise.

Nous constatons qu'il n'y a que très peu de ventes qui soient identiques à d'autres.

En effet :

- les références de produits ou leurs quantités,
- le coût commercial lié au client,
- le processus de traitement de commande,
- le volume de la livraison, le lieu de destination,
- les conditions de règlement, les ristournes ou remises

sont différents d'une vente, d'un client, d'une commande, d'une livraison à l'autre. Même le coût d'un produit peut varier d'un client à l'autre par exemple à cause de conditionnements spécifiques.

Les méthodes conventionnelles n'analysent pas du tout ou seulement globalement cette diversité.

L'analyse très fine des Postes UVA et de tous les processus de l'entreprise permet de calculer avec une très bonne précision tous les coûts et de considérer qu'ils ne sont pas arbitraires et sujets à des conventions.

La somme de tous les coûts liés aux produits qui comprennent en dehors des matières, des coûts de conception, d'industrialisation, de fabrication et de contrôle, de manutention et de stockage est additionnée à la somme de tous les coûts liés aux clients, à sa commande, à sa livraison et à sa facturation. L'on obtient ainsi le coût de la vente.

La différence entre le montant facturé au client et le coût de la vente donne le résultat qui est un bénéfice, si la différence est positive, ou une perte dans le cas contraire. Ce résultat

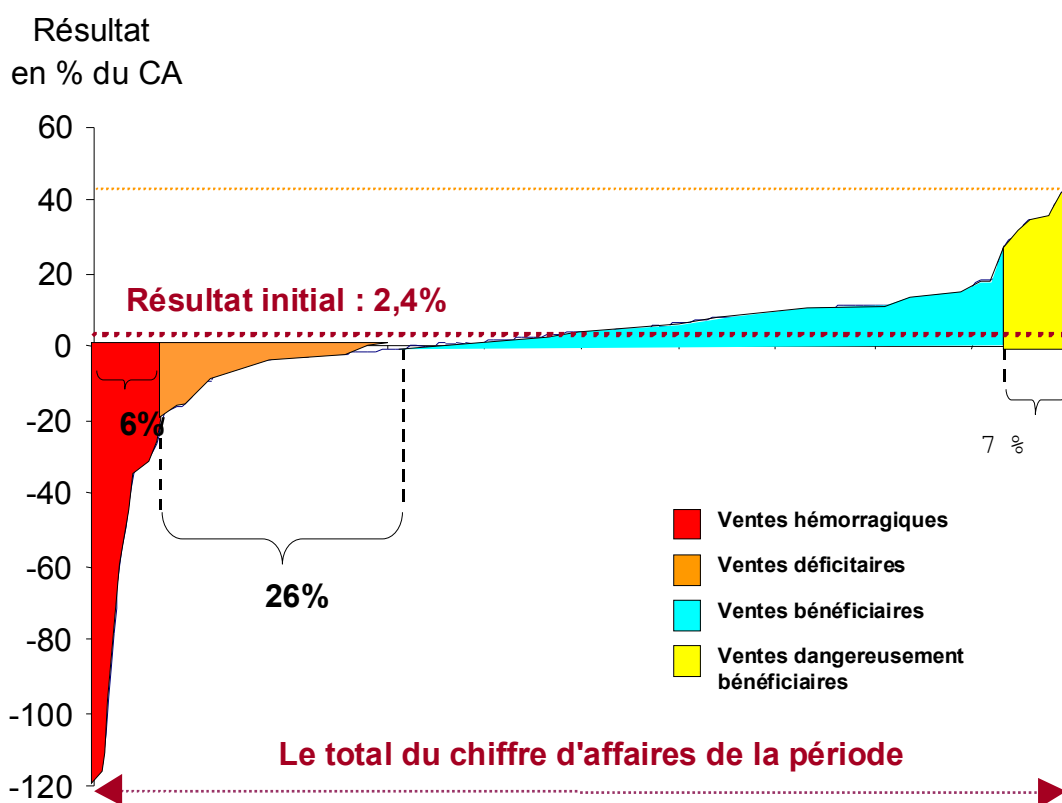
rapporté au chiffre d'affaires de la vente est ce que nous appelons la rentabilité de la vente exprimée en % du chiffre d'affaires.

**Le calcul de la rentabilité de chaque vente est une nouveauté.**

### 3.3. La courbe de rentabilité des ventes

Depuis la parution du livre «La Méthode UVA », où l'établissement de la courbe de rentabilité est exposé (p.138), les applications réalisées dans les entreprises de 20 à 500 personnes dans des secteurs d'activité très différents ont abouti à l'obtention de courbes ayant toutes une forme similaire.

Graphique 2 : Exemple de courbe de rentabilité de toutes les ventes



La « courbe type » de l'ensemble des ventes présente une grande dispersion, certaines ventes dégagent un profit de plus de 50 % alors que d'autres génèrent une perte qui, dans certains cas, dépasse 1000%.

La courbe de rentabilité de toutes les ventes annuelles, matérialise, pour chaque point de la courbe l'écart entre ce que le client a payé et la somme des coûts engendrés par cette transaction. La courbe met en évidence différents types d'écart

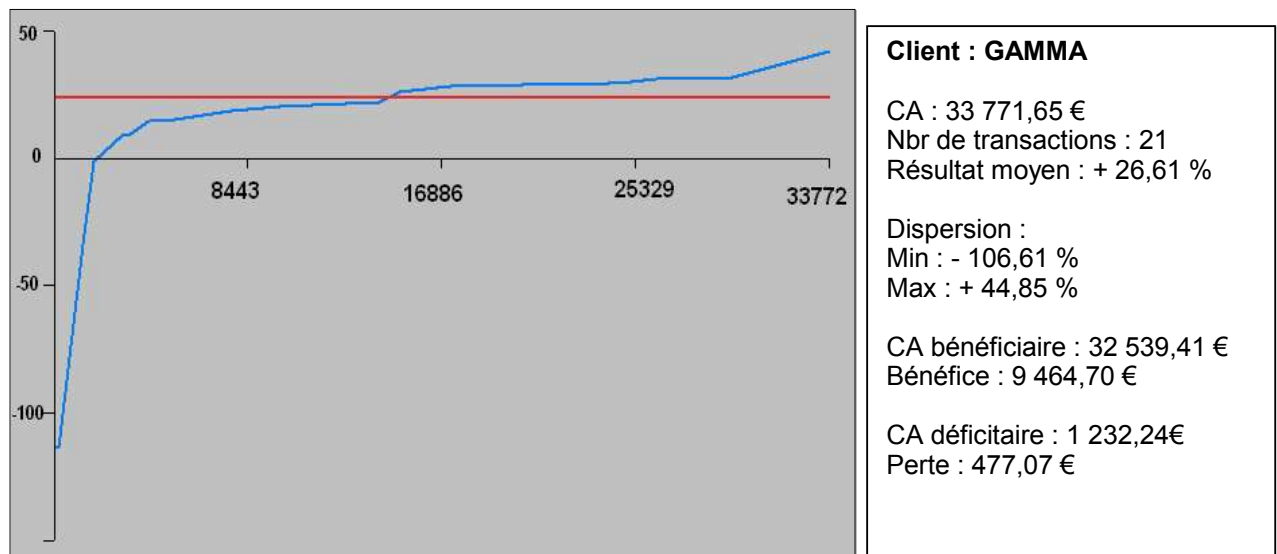
- Écart très favorable à l'entreprise correspondant aux ventes dangereusement bénéficiaires, ce qui veut dire que dans un marché concurrentiel la part de marché sera très faible car les clients trouvent d'autres fournisseurs à des prix beaucoup moins élevés ;
- Écart très défavorable à l'entreprise correspondant aux ventes hémorragiques qui pénalisent très lourdement le résultat d'exploitation.

Les ventes hémorragiques correspondent à tous les dysfonctionnements de l'entreprise qui se traduisent par des coûts totalement disproportionnés par rapport à la vente comme cela vient d'être expliqué précédemment dans l'analyse du suivi client.

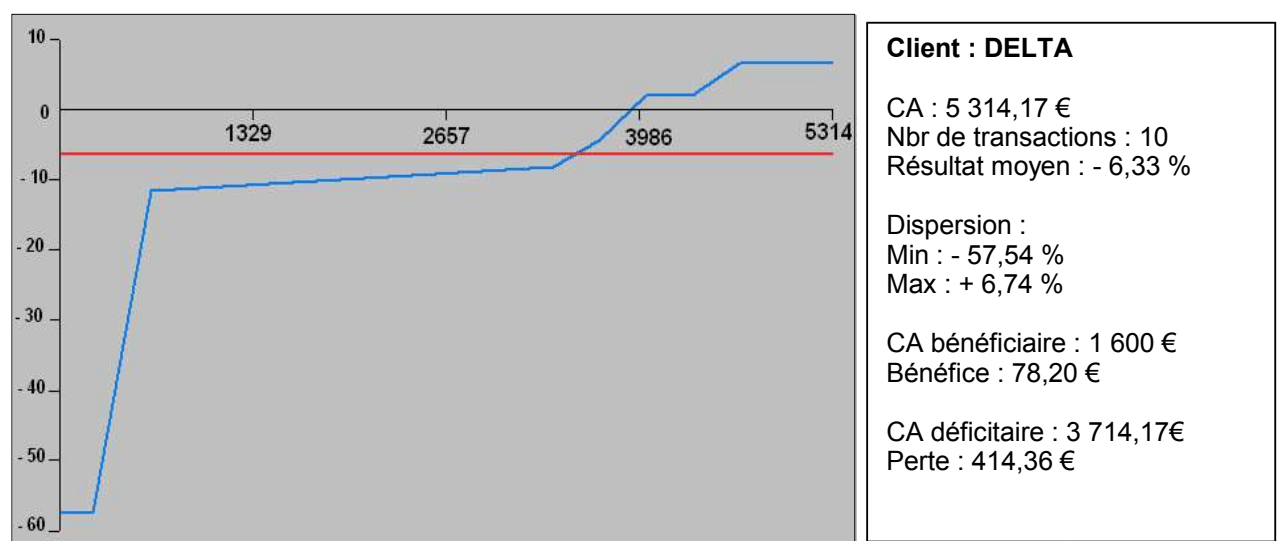
En dehors de la courbe qui regroupe toutes les ventes, nous pouvons tracer des courbes correspondant à un critère de regroupement que choisira l'entreprise.

Toutes les entreprises souhaitent connaître la rentabilité de chaque client, il suffit alors de regrouper toutes les ventes faites à un client et l'on obtient une courbe de rentabilité du client dont voici deux exemples :

Graphique 3 : Exemple de la courbe de rentabilité des ventes d'un client bénéficiaire :



Graphique 4 : Exemple de la courbe de rentabilité des ventes d'un client déficitaire :



Les critères de regroupement les plus fréquents sont : les familles de produits, les représentants, les zones géographique, les marchés, les montants facturés.

## **Les courbes de rentabilité sont une innovation.**

Aujourd'hui un système d'exploitation de la Méthode UVA, connecté au système d'information de l'entreprise, est opérationnel et ses principales fonctions sont le calcul du coût de l'UVA sur 12 mois glissants, le calcul de la rentabilité par vente et le tracé des courbes de rentabilité.

## **CONCLUSION**

Nous espérons, à travers cette communication, avoir apporté des précisions utiles sur les principes de la Méthode UVA, sa construction, son exploitation.

Nous pensons qu'il serait très fructueux que le monde universitaire s'intéresse aux vrais problèmes posés par la Méthode UVA et ses nouveautés :

- La hiérarchisation des postes, des processus, des produits et des services au client par rapport à une Unité de mesure de la Valeur Ajoutée est-elle fiable ?
- La modélisation de l'entreprise centrée sur l'analyse de ses transactions avec ses clients est-elle une nouvelle voie intéressante ?
- Les décisions prises par les dirigeants orientent-elles l'entreprise dans le sens du progrès ou l'entraînent-elles à sa perte ?
- Quelles sont les limites d'utilisation de la Méthode UVA ?

Il est fortement souhaitable que des recherches de terrain soient menées pour répondre à ces questions. Comme le souligne Pierre MEVELLEC (2002) « Seule la confrontation au terrain peut donner vie aux outils et aux concepts qu'ils véhiculent ».

## **BIBLIOGRAPHIE**

BOUQUIN Henri (2004), *Comptabilité de Gestion*, Economica, Paris

FIEVEZ J., KIEFFER J.-P. et ZAYA R. (1999), *La Méthode UVA. Du contrôle de gestion à la maîtrise du profit : une approche nouvelle en gestion*, Dunod, Paris

GERVAIS, Michel (2003), *Contrôle de Gestion, cas et applications*, ECONOMICA

LEVANT Y. et de LA VILLARMOIS O. (2001), *Origine et développement d'une méthode de calcul de coûts : la méthode des Unités de Valeur Ajoutée*, Comptabilité – Contrôle - Audit, novembre, pp. 45-66

MEVELLEC Pierre (2002), *Libres commentaires*, Comptabilité – Contrôle - Audit, mai, pp. 183-185

PERRIN Georges (1963), *Prix de revient et contrôle de gestion par la Méthode G.P.*, Dunod, Paris



## ANNEXES

### Présentation des différentes étapes de la construction de la Méthode UVA dans une entreprise.

#### 1<sup>ère</sup> étape : Choix d'une unité de mesure

L'UVA correspond à une palette de 5000 feuilles du produit A avec la gamme de fabrication suivante :

Tableau 1 : gamme de fabrication de l'UVA

Numéro du poste UVA	Description de l'opération	Consommation d'UO	UO
<b>NIVEAU 1</b>			
4	Approvisionnement de la Bobine	0,035	H
5	Approvisionnement des MP Mélanges	0,008	H
21	Réalisation d'un mélange	0,179	H
23	Lavage et mise en place des cadres	0,058	H
25	Mise en route machine	0,014	H
20	Mise en place de la bobine	0,115	H
25	Passage du papier	0,059	H
11	Enduction des bobines filles	0,833	H
<b>NIVEAU 2</b>			
19	Installation des bobines filles sur machine	0,192	H
6	Découpe et Rangement des feuilles	0,662	H
14	Fermeture, évacuation et comptabilisation de la palette	0,080	H
<b>NIVEAU 3</b>			
26	Préparation poste	0,002	H
15	Filmage automatique	0,050	H
12	Etiquetage palette	0,050	H
2	Cerclage	0,080	H
9	Descente Niveau 0	0,023	H

2<sup>e</sup> étape : Etablissement de la liste des postes avec pour chacun d'eux la liste précise des ressources directes consommées et les quantités.

Tableau 2 : exemple de Poste UVA

#### **Poste UVA**

#### **DECOUPE AUTOMATIQUE**

Désignation	Machine de découpe en marche
-------------	------------------------------

MATERIEL UTILISE	<b>SHM 1600</b>	
UNITE D OPERATION	<b>H</b>	1500,00 H par an sur 20 ans
SURFACE	<b>120</b>	m <sup>2</sup>
ENTRETIE N	<b>15H</b>	15 H par an + pièces de rechange

	<b>FRAIS IMPUTABLES</b>	<b>Utilisation</b>	
1	MOD	<b>100 %</b>	Ouvrier à plein temps
2	MO IND	<b>15 %</b>	Ouvrier à 15 % de son temps
3	ENCADREMENT	<b>10 %</b>	Contremaître à 10 % de son temps
4	ELECTRICITE	<b>14 KWH</b>	
5	AUTRES CONSOMMABLES		Matières diverses
6	AIR COMPRI ME	<b>30 m<sup>3</sup></b>	

3<sup>e</sup> étape : Analyse des ressources directes consommées (appelées Frais Imputables par Georges PERRIN)

Les ressources directes consommées par les postes sont : la main d'œuvre (directe, indirecte, encadrement), les consommables, l'entretien, l'outillage, les amortissements techniques, les frais liés à la surface du poste, les frais liés au matériel composant le poste ...

**Quelques exemples de valorisations de ressources directes consommées à partir des pièces comptables et d'une analyse technico-économique de l'entreprise:**

Tableau 3 : exemple d'analyse du coût de l'électricité:

Relevé EDF 12 mois	410 200 KWh	28 196 €
	373 749 KWh (consommation avec perte fer)	
APAVE		1 226 €
Frais de local :		638 €
	60 m <sup>2</sup> x 10,63	
Amortissement transformateur		700 €
TOTAL		30 760 €

**COUT TOTAL DU KWh CONSOMME**

30 760 / 373 749 **0,082 €**

Tableau 4 : exemple d'analyse du coût des Surface Ateliers :

	TOTAL	Coût Annuel au m <sup>2</sup>
SURFACE TOTALE	2 700 m <sup>2</sup>	
LOYER	13 320	4,933
	1 110 € x 12 mois	
ENTRETIEN BATIMENT	5 900	2,185
ECLAIRAGE	1 152	0,427
	240 j x 6 h x 10 KWh x 0,08 €	
CHAUFFAGE	6 900	2,556
TAXE PROFESSIONNELLE	924	0,342
ASSURANCES	508	0,188
<b>TOTAL</b>	<b>28 704</b>	<b>10,631</b>

Remarque importante :

Dans les approches conventionnelles du contrôle de gestion beaucoup de ressources sont considérées comme des charges indirectes, ce qui est absolument exact car il est difficile de les imputer à partir de la comptabilité directement sans ambiguïté à un calcul de coût. .

La méthodologie utilisée par les praticiens de la Méthode UVA repose sur une analyse très fine ce qui permet de mettre en œuvre le « Principe de Stratification » qui transforme en ressources directes au niveau du poste des charges indirectes au niveau de la comptabilité. L'analyse des ressources directes consommées par les Postes UVA est réalisée suivant une logique particulière, c'est-à-dire un ensemble de conventions technico-économiques qui lui sont propres.

Prenons des exemples<sup>1</sup> :

a) Frais à la surface

La démarche consiste à :

- mesurer la surface occupée par chaque poste UVA, cette surface incluant les zones de stockage et de manutention liées au poste (dans les activités administratives l'on prend la surface du bureau s'il n'y a qu'une personne, on la répartit s'il y a plusieurs personnes)
- déterminer les différentes catégories homogènes de surface : ateliers chauffés, stockage non chauffé, salles blanches, bureaux administratifs, etc. ...
- calculer pour chaque catégorie le coût annuel du m<sup>2</sup> qui comprend : le loyer (ou l'amortissement technique), l'entretien, le chauffage, le conditionnement d'air, l'éclairage, la taxe professionnelle, l'assurance (voir exemple ci-dessus)

Certes cette démarche est discutable, mais elle consiste à rechercher des lois d'imputation plutôt que de considérer qu'il s'agit de frais généraux.

Si, dans un atelier, un poste occupe 10 m<sup>2</sup> et un autre 50 m<sup>2</sup> pourquoi ne pas en tenir compte ? Chaque poste de frais analysé de façon sérieuse améliorera le degré d'exactitude des coûts ; c'est le principe des stratifications.

b) Main d'œuvre indirecte et encadrement

Dans la méthode des sections ou dans l'ABC la main d'œuvre indirecte ou l'encadrement sont des charges imputées à la section ou à l'activité et leur coût est inclus dans le coût de l'unité d'œuvre ou de l'inducteur.

Or quiconque vit dans un atelier ou un service administratif sait très bien que le travail des indirects et de l'encadrement n'est pratiquement jamais uniforme à l'intérieur de cet atelier ou ce service administratif.

Dans la Méthode UVA après avoir identifié les différents postes UVA au sein de l'atelier ou du service administratif, l'on fera à l'aide de relevés (par exemple des Observations Instantanées) une imputation du temps de chaque personne sur chacun des postes UVA.

---

<sup>1</sup> Cette démarche nous conduit à présenter un ensemble de coûts standard.

4<sup>e</sup> étape : Calcul du Taux des Postes UVA qui consiste à reprendre pour chaque poste UVA la liste des ressources directes consommées et à les valoriser.

Tableau 5 : Exemple de calcul du taux d'un poste UVA

**Poste UVA**                      **DECOUPE AUTOMATIQUE**

<b>Opération</b>	Numéro	<b>6</b>	
	Désignation	Machine de découpe en marche	

MATERIEL UTILISE	<b>SHM 1600</b>	Valeur de Remplacement : 152 000 €
UNITE D OPERATION	<b>H</b>	<b>1500,00 H</b>
SURFACE	<b>120</b>	

	<b>FRAIS IMPUTABLES</b>	<b>Taux</b>	
1	MOD	<b>17,40 €</b>	100 % x 17,40 €
2	MO IND	<b>2,06 €</b>	15,00 % x 13,75 €
3	ENCADREMENT	<b>2,21 €</b>	10,00 % x 22,10 €
4	ELECTRICITE	<b>1,15 €</b>	14,00 Kw x 0,08 €
5	MATIERES CONSOMMEES	<b>0,67 €</b>	1000,00 € / 1500 H
6	AIR COMPRI ME	<b>1,04 €</b>	30,00 m3 x 0,03 €
7	ENTRETI E	<b>0,81 €</b>	1217,18 € / 1500 H
8	FRAIS A LA SURFACE	<b>0,85 €</b>	120,00 m <sup>2</sup> x 10,63 € / 15 H 00
10	AMORTISSEMENT TECHNIQUE	<b>5,07 €</b>	7600,00 € / 1500 H

<b>TAUX DU POSTE</b>	<b>31,26 €</b>
----------------------	----------------

On obtient alors la liste et le taux des postes UVA recensés :

Tableau 6 : Liste et taux des postes UVA recensés

N°	N° Poste UVA	Taux par UO	UO
1	BOBINAGE	32,00 €	H
2	CERCLAGE	14,10 €	H
3	CHARGEMENT PF	42,59 €	H
4	DECHARGEMENT MP BOBINE	48,78 €	H
5	DECHARGEMENT PALETTE	30,22 €	H
6	DECOUPE AUTOMATIQUE	31,26 €	H
7	DECOUPE MANUELLE	16,23 €	H
8	DEMONTAGE CADRES	41,39 €	H
9	DESCENTE NIVEAU 0	43,49 €	H
10	ENDUCTION 1	18,69 €	H

11	ENDUCTION 2	59,05 €	H
12	ETIQUETAGE PALETTE	15,97 €	H
13	FABRICATION GRANDS CARTONS	22,30 €	H
14	FERMETURE COMPTABILISATION	15,96 €	H
15	FILMAGE AUTOMATIQUE	16,77 €	H
16	SECRETARIAT COMMERCIAL	45,63 €	H
17	COMPTABILITE	50,07 €	H
18	INSTALLATION BOBINE FILLE 1	15,96 €	H
19	INSTALLATION BOBINE FILLE 2	35,75 €	H
20	INSTALLATION BOBINE MERE	39,31 €	H
21	FABRICATION PLASTISOL	15,29 €	H
22	MISE EN ROUTE ENDUCTION 1	2,80 €	H
23	NETTOYAGE CADRES	20,39 €	H
24	NETTOYAGE E1	22,10 €	H
25	PASSAGE PAPIER	44,20 €	H
26	PREPARATION POSTE	22,10 €	H
27	COMMERCIAL France	28,23 €	H
28	DIRECTEUR COMMERCIAL	59,29 €	H
29	PDG	65,00 €	H
30	SALON	24 971,04 €	Unité
31	CATALOGUE	2 015,18 €	Unité

5<sup>e</sup> étape : Calcul du Taux de base qui correspond à la valorisation de la gamme de fabrication de l'unité de mesure.

Tableau 7 : Calcul du taux de la gamme opératoire de l'UVA :

Numéro du poste UVA	Description de l'opération	Consommation d'UO	UO	Taux Poste UVA en €	Taux partiel €
4	Approvisionnement de la Bobine	0,035	H	48,78	1,707
5	Approvisionnement des MP Mélanges	0,008	H	30,22	0,242
21	Réalisation d'un mélange	0,179	H	15,29	2,737
23	Lavage et mise en place des cadres	0,058	H	20,39	1,183
25	Mise en route machine	0,014	H	44,20	0,619
20	Mise en place de la bobine	0,115	H	39,31	4,521
25	Passage du papier	0,059	H	44,20	2,608
11	Enduction et manutention des bobines filles	0,833	H	59,05	49,189
19	Installation des bobines filles sur machine	0,192	H	35,75	6,864
6	Découpe et Rangement des feuilles	0,662	H	31,26	20,706

14	fermeture, évacuation et comptabilisation de la palette	0,08	H	15,96	1,277
26	Préparation poste	0,002	H	22,10	0,044
15	Filmage automatique	0,05	H	16,77	0,839
12	Etiquetage palette	0,05	H	15,97	0,799
2	Cerclage	0,08	H	14,10	1,128
9	Descente Niveau 0	0,023	H	43,49	1,000
				<b>Taux de l'UVA</b>	<b>95,461</b>

#### 6<sup>e</sup> étape : Calcul des Indices des Postes UVA

Tableau 8 : Calcul des Indices des Postes UVA : (Taux du Poste) / (Taux de base)

N°	N° Poste UVA	TAUX DE L'UVA		95,461 €
		Taux par UO	UO	INDICE UVA
1	BOBINAGE	32,00 €	H	0,335
2	CERCLAGE	14,10 €	H	0,148
3	CHARGEMENT PF	42,59 €	H	0,446
4	DECHARGEMENT MP BOBINE	48,78 €	H	0,511
5	DECHARGEMENT PALETTE	30,22 €	H	0,317
6	DECOUPE AUTOMATIQUE	31,26 €	H	0,327
7	DECOUPE MANUELLE	16,23 €	H	0,170
8	DEMONTAGE CADRES STS	41,39 €	H	0,434
9	DESCENTE NIVEAU 0	43,49 €	H	0,456
10	ENDUCTION 1	18,69 €	H	0,196
11	ENDUCTION STS 1700	59,05 €	H	0,619
12	ETIQUETAGE PALETTE	15,97 €	H	0,167
13	FABRICATION GRANDS CARTONS	22,30 €	H	0,234
14	FERMETURE COMPTABILISATION	15,96 €	H	0,167
15	FILMAGE AUTOMATIQUE	16,77 €	H	0,176
16	SECRETARIAT COMMERCIAL	45,63 €	H	0,478
17	COMPTABILITE	50,07 €	H	0,525
18	INSTALLATION BOBINE FILLE 1	15,96 €	H	0,167
19	INSTALLATION BOBINE FILLE 2	35,75 €	H	0,374
20	INSTALLATION BOBINE MERE	39,31 €	H	0,412
21	FABRICATION PLASTISOL	15,29 €	H	0,160
22	MISE EN ROUTE ENDUCTION 1	2,80 €	H	0,029
23	NETTOYAGE CADRES STS	20,39 €	H	0,214
24	NETTOYAGE LECP	22,10 €	H	0,232
25	PASSAGE PAPIER	44,20 €	H	0,463
26	PREPARATION POSTE	22,10 €	H	0,232
27	COMMERCIAL France	28,23 €	H	0,296
28	DIRECTEUR COMMERCIAL	59,29 €	H	0,621
29	PDG	65,00 €	H	0,681

30	SALON	24 971,04 €	Unité	261,584
31	CATALOGUE	2 015,18 €	Unité	21,110

7° étape : Calcul des équivalents UVA des processus, des produits

### Des exemples de gammes valorisées en UVA :

Expédition palettes

Tranche de 1 à 3 palettes

Tableau 9 : exemple de gamme d'expédition

Description de l'opération	N° Poste UVA	Indice	Temps H	UVA
Secrétariat	16	0,478	0,0233	0,0111
Préparation	26	0,232	0,0333	0,0077
Prise palette dépose camion	3	0,446	0,0600	0,0268
Rangement – signature du document	26	0,232	0,0233	0,0054
<b>UVA / palette de cette tranche</b>				<b>0,0510</b>

Réalisation d'une palette de 5000 feuilles du produit B

Tableau 10 : exemple de gamme de fabrication

Description de l'opération	N° Poste UVA	Indice UVA	Temps H	UVA
Approvisionnement de la Bobine	4	0,511	0,023	0,0118
Approvisionnement de la Cire	5	0,317	0,014	0,0044
Mise en route machine	22	0,029	0,229	0,0066
Installation bobine mère	20	0,412	0,057	0,0235
Passage du papier	25	0,463	0,023	0,0106
Enduction et manutention des bobines filles	10	0,196	0,914	0,1791
Installation bobine fille sur machine	18	0,167	0,2	0,0334
Découpe et Rangement des feuilles	7	0,17	3,571	0,6071
Fermeture comptabilisation et de la palette	14	0,167	0,2	0,0334
Préparation poste	26	0,232	0,003	0,0007
Etiquetage palette	12	0,167	0,05	0,0084
<b>Equivalent UVA du produit</b>				<b>0,9190</b>

<sup>1</sup> Jean FIEVEZ a travaillé entre 1972 et 1977 en collaboration avec Madame Suzanne PERRIN, veuve de Georges PERRIN, sur plusieurs applications de la Méthode GP. Ensuite entre 1992 et 2002 il a développé avec Robert ZAYA la Méthode UVA dont les principes et des exemples d'applications sont présentés dans le livre qu'ils ont écrit avec Jean Paul KIEFFER et paru chez DUNOD en 1999.

<sup>2</sup> Communication du 16 novembre 1953 à la Société des Ingénieurs Civils de France et chapitre 5 de la deuxième partie du livre La Méthode GP

<sup>3</sup> Ces exemples d'analyse ont été présentés lors de la Journée Pédagogique de l'AFC « L'actualité comptable en débat » le jeudi 18 septembre 2003. Ils sont extraits d'une application réelle dans une PMI qui utilise la méthode UVA depuis 1992.

<sup>4</sup> Dans son mémoire de DEA « De la stabilité des indices dans la méthode UVA ou de l'utilité de la précision des calculs de coûts », Université Paris- Dauphine 2002 D. STAYKOV teste les hypothèses de stabilité des indices des postes UVA sur la base d'une application réelle de la Méthode UVA.

L'étude a mené à la conclusion que ces rapports ne sont pas constants, mais que dans des conditions réelles normales ils varient peu – de l'ordre de 5% au maximum. A cette possibilité de variation technique est rapprochée la sensibilité des utilisateurs de ces informations qui elle s'avère être d'une tolérance de l'ordre de 10 %. L'étude est donc concluante pour la Méthode UVA.

Il est bien évidemment possible d'imaginer des cas de figure dans lesquels les variations dépasseraient, et largement, ces 10%. Or, il s'agirait alors de changements importants qui ne pourraient pas passer inaperçus par les responsables du contrôle de gestion de l'entreprise. Il faudrait dans ce cas appliquer les règles de maintenance relatives à cette méthode. Sinon, cela équivaldrait à rester les mains croisées en toute connaissance de cause en se cachant derrière le postulat de constance des indices – ce serait demander trop à la méthode UVA.

Une autre conclusion intéressante de l'étude est que la stabilité des indice est d'autant plus grande que l'entreprise est diversifiée (beaucoup de clients, beaucoup de produits ce qui implique une grande diversité des configurations de moyens mis en œuvre). Ceci concorde avec la cible affichée par les initiateurs de la méthode – les entreprises complexes.